

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA

Luiz Henrique Oltramari*

1. Conceito de Substituto Legal Tributário
2. Responsabilidade por Substituição e por Transferência
3. Conceitos de Substituição Tributária Progressiva e Regressiva
4. Alguns aspectos da Substituição Tributária Progressiva
5. Conclusão

* Procurador do Estado do Rio Grande do Sul



LEGISLAÇÃO ATINENTE À MATÉRIA

As disposições legais que regulam a matéria são as seguintes:

Art. 128 da Lei 5.172/66 (CTN); Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir), especialmente seus arts. 6º, 8º e 10º; art. 150, 7º da CF, introduzido pela Emenda Constitucional 03/93; convênio 66/88; Lei RS/ 8.820/89.

1. CONCEITO DE SUBSTITUTO LEGAL TRIBUTÁRIO

Segundo a doutrina de Alfredo Augusto Becker, a fenomenologia da substituição legal tributária consiste no seguinte:

“ Existe substituto legal tributário, toda a vez que o legislador escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, em substituição daquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo presuntivo. Em síntese: se em lugar daquele determinado indivíduo (de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo presuntivo) o legislador escolheu para sujeito passivo da relação jurídica tributária um outro qualquer indivíduo, este outro qualquer indivíduo é o *substituto legal tributário*”. (in *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª Ed., SP: Lejus, 1998.p.548/578).

Para justificar empiricamente a sua definição retro, usando como exemplo o imposto sobre o consumo, Becker preleciona:

“ Na relação jurídica do imposto de consumo, o sujeito passivo, teoricamente, deveria ser o consumidor. Ora, criar regra jurídica que estabeleça relações jurídicas tributárias do imposto de consumo, vinculando o Estado a cada um dos indivíduos consumidores, é criar regra jurídica absolutamente impraticável, pois jamais haverá órgão administrativo e órgão judiciário, ainda que equipados com cérebros eletrônicos, capazes de garantirem a respeitabilidade aos efeitos jurídicos daquela regra. A solução criada pelo legislador foi a seguinte: em lugar do consumidor, o sujeito passivo, na relação jurídica do imposto de consumo, é o produtor do bem que será consumido.”

Para Luciano Amaro, o substituto tem a seguinte definição: “ *O substituto legal tributário* é figura bem definível e comum na prática legislativa. Por diversos motivos, em certas situações, o legislador opta por ignorar a pessoa a quem o fato gerador seria naturalmente referenciado (p.ex., pessoa que aufera renda, em relação ao fato gerador do imposto de renda) e põe, como sujeito passivo um substituto.” (in *Direito Tributário Brasileiro*-4ª ed., SP: Saraiva, 1999.p.291).

Em seu *Compêndio de Direito Tributário*-3ª ed., RJ: Forense, 1997.p.291, Bernardo Ribeiro de Moraes, citando Fábio Fanucchi, preleciona:

“ - na substituição, a obrigação tributária surge desde logo contra pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica direta com o ato, fato ou negócio tributado. A própria lei substitui o sujeito passivo direto por outro indireto.”

2. RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO E POR TRANSFERÊNCIA

Segundo a doutrina de Luciano Amaro (ibid.) “ao sujeito passivo podem ser atribuídas duas formas de responsabilização: a da **substituição** e a da transferência. “A diferença entre ambas estaria em que, na substituição, a lei desde logo põe “terceiro” no lugar da pessoa que naturalmente seria definível como contribuinte, ou seja, a obrigação tributária já nasce com seu pólo passivo ocupado por um *substituto legal tributário*. Diversamente, na transferência, a obrigação de um devedor (que pode ser um contribuinte ou um responsável) é deslocada para outra pessoa, em razão de algum evento.”

3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA E REGRESSIVA

Pode a substituição tributária ocorrer para frente(progressiva) ou para trás(regressiva), consoante dispõe o art. 6º da LC 87/96. Assim é que Luiz Emygdio Rosa Júnior, define **substituição regressiva**: “ ocorre quando o substituto é responsável pelo pagamento do imposto devido pelo substituído na etapa anterior do processo de circulação da mercadoria. Tal substituição normalmente se dá quando o contribuinte-substituído, transmitente da mercadoria, é produtor de pequeno porte ou comerciante individual, enquanto o substituto, adquirente da mercadoria, é contribuinte de maior peso, inspirando maior confiança ao fisco no que toca ao pagamento do tributo, principalmente em razão da sua maior organização. Na realidade, ocorre, no caso, diferimento do imposto, porque o fisco não recebe o tributo no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do comerciante de pequeno porte, mas em etapa posterior do ciclo econômico, sendo o recolhimento feito pelo substituto.” Já a **substituição progressiva**, para o autor “consiste em uma forma de antecipação de tributo, pela qual o substituto deve recolher o tributo que seria devido pelo substituído em momento posterior do ciclo econômico, ou seja, o imposto é pago pelo substituto, com recursos que lhe são fornecidos pelo substituído, embora o fato gerador só ocorreria posteriormente.”(*in* Manual de Direito Financeiro e Tributário-13ª ed. RJ: Renovar. 1999.p.504/509).

4. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA-

4.1 O Princípio da Praticabilidade da Tributação

Tecidos os conceitos de substituição tributária, diferenciando a responsabilidade por transferência e por substituição, bem como diferenciando substituição progressiva e regressiva, cumpre estabelecer que o norte do presente trabalho será direcionado para substituição tributária progressiva, analisando-a e afastando

os diversos argumentos que normalmente são suscitados no sentido da sua inconstitucionalidade.

Cabe transcrever em defesa da tese alguns excertos do artigo Substituição Tributária para Frente (palestra proferida no CJF em jun/1996) do Min. Antônio de Pádua Ribeiro, publicada através da INTERNET na revista Teia Jurídica:

“Consiste a substituição tributária para frente em obrigar alguém a pagar, não apenas o imposto atinente à operação por ele praticada, mas, também, o relativo à operação ou operações posteriores. O instituto não é novo no nosso direito, mas, a partir da sua constitucionalização, passou a receber acerbos ataques de alguns eminentes tributaristas (GERALDO ATALIBA, AIRES F. BARRETO, HAMILTON DIAS DE SOUZA, IVES GANDRA MARTINS, dentre outros. Sustentam estes juristas que viola, praticamente, todos os princípios constitucionais basilares relativos aos tributos (tipicidade tributária, não-cumulatividade, capacidade contributiva). Alegam, ainda, que vulnera o princípio atributivo de competência tributária aos Estados-membros e, até mesmo, que configura autêntico empréstimo compulsório, só previsto nas hipóteses do art. 148 da Constituição. Creio, porém, que, dos citados defeitos, não padece o instituto, que tem a defendê-lo juristas, igualmente respeitados (SACHA CALMON NAVARRO COELHO, ARTHUR JOSÉ FAVERET CAVALCANTI, HERON ARZUA, dentre outros. Na verdade, sob o prisma radical ortodoxo, não é possível visualizar o instituto, fundamental para tornar efetivo, no atual estágio da civilização, o princípio da praticabilidade da tributação, algo parecido, no campo do processo, com princípio da economia processual, segundo lembra SACHA CALMON. Acrescento mais: da mesma forma que o direito processual passa por verdadeira revolução visando a concretizar o princípio da efetividade da jurisdição, com a criação de diversos institutos novos (ampliação das cautelares e antecipação de tutela, dentre outros), o direito tributário não pode passar imune a essa evolução da sociedade, deixando de acolher a figura da substituição tributária para frente, que, numa visão analógica, apresenta certo caráter cautelar: objetiva tornar efetiva a responsabilidade tributária. Note-se que o destinatário legal tributário, como o substituto, tem sempre assegurada a possibilidade de recuperar o que dispende para pagamento do tributo gerado por outrem.”

4.2 Sujeição passiva tributária

A propósito, convém ressaltar a lição do Prof. Zelmo Denari, que, aderindo a melhor doutrina italiana, considera o substituto tributário como sujeito passivo da obrigação tributária, concluindo *verbis*:

“...como o substituto ocupa o lugar daquele que deveria figurar como titular da relação obrigacional, devemos excluir qualquer responsabilidade do contribuinte originário. Assim sendo, o fisco não pode, uma vez exaurido o patrimônio do substituto, exigir do substituído a prestação impositiva” (in Curso de Direito Tributário, 1ª ed., Forense, 1990, páginas 276/277).

O fato de o substituto fazer repercutir o imposto incidente, e pelo qual é obrigado originário, para os estágios seguintes do ciclo de circulação, alcançando os substituídos, não estabelece qualquer liame jurídico entre estes e o sujeito ativo da obrigação - Estado. É a repercussão característica do ICMS, como imposto indireto que é, vale dizer, o substituído assume a qualidade de contribuinte de fato.

Oportuno transcrever-se, acerca do instituto em tela, a lição de Alfredo Augusto Becker transcrita por Bernardo Ribeiro de Moraes ;

“Lembra Alfredo Augusto Becker, ao examinar a matéria, que ‘o substituído não paga tributo ao substituto’ (...) Eis a substituição tributária (...). Os sujeitos desta relação jurídica são o Estado e o substituto tributário. Este é que o devedor.” (in Compêndio de Direito Tributário, Forense, Rio de Janeiro, 1994, pág. 296)

Vale transcrever, ainda, excerto do voto do Ministro Ari Pargendler, no qual também é citada a lição de Alfredo Augusto Becker:

“ ‘Entre o Estado e o substituído não existe qualquer relação jurídica’ (ibid. 507)(...) à vista do exposto, não se pode dizer que o substituído recolhe antecipadamente o ICMS; ele não recolhe nem antes nem nunca, porque é alheio à relação jurídica tributária. Ainda no magistério de Alfredo Augusto Becker, não existe qualquer relação jurídica entre o substituído e o Estado (ibid., p. 513) É preciso que isso fique claro: na substituição legal tributária há só uma obrigação tributária, e não várias, porque seu efeito é, exatamente, o de suprimir obrigações tributárias que corresponderiam as etapas do ciclo de comercialização anteriores ou posteriores, conforme a substituição se processe ‘para trás’ ou ‘para frente’; o que esse fato gerador tem de especial é a base de cálculo, a qual considera valores agregados em outras etapas do ciclo de comercialização. A questão de saber quem suporta esse encargo é de natureza econômica, nada tendo a ver com o fenômeno jurídico. Fora de dúvida, é um custo de quem adquire o produto para revendê-lo. Mas, como está embutido no preço, é repassado ao consumidor. Voto, por isso, no sentido de conhecer do recurso especial e de lhe dar provimento para extinguir o processo, sem julgamento de mérito. (Recurso Especial nº 50.760 - São Paulo).

De invocar-se, ainda, a lição de Hector Villegas:

“O legislador cria o substituto tributário quando resolver substituir *ab initio* o destinatário legal tributário da relação jurídica tributária principal. Surge, ali, um só *vinculum juris* entre o sujeito ativo ‘fisco’ e o sujeito passivo ‘substituto’ (...) O substituto existe porque o legislador criou para possibilitar ou facilitar a melhor consecução de principal finalidade para a qual o tributo é criado (levar fundos ao tesouro público). Basta então caracterizá-lo devidamente e assinalar suas diferenças em relação a contribuintes e responsáveis solidários. As realidades legislativas compelem o jurista tributário a, não raro, assumir atitudes pragmáticas. No direito tributário argentino tem-se produzido significativo avanço no instituto em foco.” (in “Curso de Direito Tributário” Revista dos Tribunais. 1980, pág. 112/113).

Vê-se, pois, que a substituição tributária não constitui novidade, nem mesmo no direito comparado, mas representa técnica de tributação simplificada, que melhor diz com a comodidade, economia e conveniência administrativas,

assecuratória do efetivo ingresso do tributo e inibidora de sonegação fiscal, sobretudo em se tratando de tributação do consumo. Atua, desse modo, em determinadas situações, como importante instrumento para, salvaguardando o interesse público, materializar a arrecadação do tributo.

4.3 Análise Legislativa e Constitucionalidade

Feitas essas considerações acerca do instituto da substituição tributária, vale lembrar que o mesmo mereceu expressa menção do legislador constituinte de 1988:

“ Art. 155 - ...§. 2º -

XII - cabe à lei complementar:

b) dispor sobre substituição tributária”

No entanto, o legislador constituinte, antevendo demora na edição da Lei Complementar autorizou, nos termos do art. 34, § 8º do ADCT/88, a que os Estados e o Distrito Federal, vencido o prazo de 60 dias da promulgação da Lei Maior, sem a edição de lei complementar, fossem regulando provisoriamente a matéria, mediante Convênio celebrado nos termos da Lei Complementar nº 24/75 .

Em decorrência, o Convênio nº 66/88, editado em estrita conformidade com as normas constitucionais, podia legitimamente dispor sobre substituição tributária e o fez nos seguintes termos:

“Art. 25 - A lei poderá atribuir a condição de substituto tributário a:.....

II - produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, distribuidor, comerciante ou transportador, pelo pagamento do imposto nas operações subseqüentes;

.....

Parágrafo único. Caso o responsável e o contribuinte estejam situados em Estados diversos, a substituição dependerá de acordo entre estes.”

É oportuno referir, ainda, que também com a Emenda Constitucional nº 03/93 a substituição tributária passou a ser tratada também no § 7º do art. 150 da CF/88, segundo o qual a lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a preferencial restituição da quantia paga caso não se realize o fato impositivo. Por esta emenda Constitucional, o instituto, antes restrito ao ICMS, teve seu espectro ampliado, podendo inclusive alcançar a figura da contribuição.

A propósito, HUGO DE BRITO MACHADO, no artigo a substituição tributária no ICMS e a Lei Estadual, publicada no repertório IOB, 1/11250, analisa a Lei Complementar 87/96, tendo em vista o § 7º do art. 150 da Constituição, assim comenta:

“...Não é inconstitucional a exigência do recolhimento antecipado, pela empresa fabricante, do ICMS, incidente na revenda de veículos pela concessionária. II - A legislação infraconstitucional, atinente a chamada substituição tributária para frente, continua em vigor, hoje com endosso da Emenda Constitucional número 3/93...” (STJ, 1ª Seção, ERESP 95.00552520/SP, rel. Min. Antônio de Pádua Ribeiro, abr/1996.)

No âmbito estadual, a substituição tributária vem estabelecida na Lei Estadual-RS nº 8.820/89. No período anterior a edição da Lei/RS 10.908/96, a matéria vinha regulada no art. 13. Atualmente, dispõe o art. 33 da Lei nº 8.820/89:

“Art. 33. Na condição de substituição tributária, são responsáveis pelo pagamento do imposto devido:

(...)

§ 1º - O disposto neste artigo exclui a responsabilidade dos contribuintes substituídos em relação ao pagamento devido nas operações subsequentes, por eles promovidas, com mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária (...).”

O certo é que a EC 3/93 introduziu novos conceitos à substituição tributária como, por exemplo, a figura do fato gerador presumido; a garantia da restituição do imposto pago na hipótese da não ocorrência do fato gerador futuro e a determinação de que só a lei ordinária pode dispor sobre os elementos necessários à implantação da nova sistemática.

4.5 Jurisprudência

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Pela Constitucionalidade

“TRIBUTÁRIO. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. BEBIDAS. ESTADO DO MATO GROSSO.

1 - A jurisprudência da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça está assentada na linha do entendimento de que é legal o regime de substituição tributária adotado pelos Estados, em se tratando de transações com bebidas, considerando atendidas as exigências da Constituição Federal e das Leis Complementares regedoras do tema.

2 - (...)

3 - Não é ilegal a exigência do recolhimento antecipado, pela empresa fabricante do ICMS, incidente na revenda ou fornecimento de bebidas pelo fabricante ou fornecedor.

4 - Continua, assim, em vigor a legislação infraconstitucional, reguladora da chamada “substituição tributária para frente”, hoje com endosso da Emenda Constitucional nº 03/93.

128 - RPGE, Porto Alegre 24(54): 121-130, 2001

5 - Constituição, art. 155, § 2º, XII, b; E. C. nº 3/93. Decreto-Lei nº 406/88. Lei Complementar nº 44/83. C. T. N., art. 128, Convênio 66/88.

6 - Recurso especial a que se dá provimento.

RECURSO ESPECIAL Nº 125. 560 - MT TRIBUNAL: STJ/1ª TURMA (DJU 1. 9. 97) RELATOR: Ministro José Delgado RECORRENTE: ESTADO DE MATO GROSSO RECORRIDO: COMERCIAL RIO VERMELHO DE BEBIDAS LTDA.

Há ainda os seguintes julgados reiterados pela Egrégia Primeira Seção do STJ: (Eresp números 50.549-5/SP, 43.541-0/SP, 80.013-1/SP, 39.413-7/SP, todos de 13.06.95, Rel Min. Antônio de Pádua Ribeiro, EREsp 45.923/RS, j. 20.06.95, Rel. Min. Américo Luz, EREsp 30.269-0/SP, Min Rel Hélio Mosimann.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

Pela constitucionalidade da substituição para frente mesmo antes do advento da EC nº 3/93.

“Concluindo o julgamento de recurso extraordinário interposto pelo Estado de São Paulo (v. informativos 108 e 121), o Tribunal, por maioria, decidiu que é constitucional o regime de substituição tributária para frente em que se exige do industrial, do atacadista, ou de outra categoria de contribuinte, na qualidade de substituto, o recolhimento antecipado do ICMS incidente sobre o valor final do produto cobrado ao consumidor, retirando-se do revendedor ou varejista, substituído, a responsabilidade tributária. O recurso tem por objeto operações realizadas anteriormente à Emenda Constitucional 3/93, que introduziu no art. 150, da CF, o § 7º (...). Vencidos os Ministros Carlos Velloso, Marco Aurélio e Sepúlveda Pertence, que votaram no sentido da inconstitucionalidade do referido regime no período anterior à EC 3/93, por entenderem que não poderia o legislador ordinário autorizar a antecipação do ICMS sem que houvesse ocorrido o fato gerador. RE 213.396-SP, rel. Min. Ilmar Galvão 2.8.99.” (Informativo 156 do STF).

5. CONCLUSÃO

De todo o exposto, conclui-se que a substituição tributária para frente constitui instituto consagrado no ordenamento jurídico pátrio, que, mesmo antes da vigência da atual Constituição, teve sua compatibilidade com a Lei Maior reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal. A razão da sua institucionalização pelo legislador deve-se ao fato inexorável de que a sociedade moderna clamava por um critério facilitador e simplificador na arrecadação de certos tributos, sobre determinados setores econômicos. Assim é que, com o intuito de dar efetividade ao princípio da praticabilidade da tributação, criou-se a ficção jurídica da substituição tributária, consubstanciada em dois valores fundamentais: a necessidade de evitar a evasão fiscal (segurança fiscal) e a necessidade de assegurar recursos com alto grau de previsão e praticabilidade (certeza fiscal)-SACHA CALMON.

BIBLIOGRAFIA

- BECKER, Alfredo Augusto. **TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO**. 3ª Ed., SP:Lejus, 1998.p. 548/578.
- AMARO, Luciano. **DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**. 4ª Ed., SP: Saraiva, 1999. p. 291/294.
- MORAES, Bernardo Ribeiro de. **COMPÊNDIO DE DIREITO TRIBUTÁRIO**. 3ª Ed., RJ: Forense, 1997.p. 290/296.
- ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. **MANUAL DE DIREITO FINANCEIRO E TRIBUTÁRIO**. 13ª Ed., RJ: Renovar,1999. p. 159/163
- CARVALHO, Paulo de Barros. **DIREITO TRIBUTÁRIO**. 2ª Ed., SP: Saraiva, 1999.op. 159/163.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **COMENTÁRIOS A CONSTITUIÇÃO DE 1988**. 8ª Ed., RJ: Forense, 1999.p.315/316.
- PAULSEN, Leandro. **DIREITO TRIBUTÁRIO-CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOCTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA**. 1ª Ed., RS: Livraria do Advogado, 1998. p. 111/114.
- Repertório IOB de Jurisprudência (1/11250) - MACHADO, Hugo de Brito. **A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NO ICMS E A LEI ESTADUAL**.
- VILLEGAS,Hector. **CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO** Revista dos Tribunais.1980, p. 112/113.
- RIBEIRO, Aurélio de Pádua. **SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE** - Revista Teia Jurídica- INTERNET